



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10209.000650/2003-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.446 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO\_II\_DRAWBACK ISENÇÃO  
**Recorrente** ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000

NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADEQUADA.  
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por infração aos princípios da tipicidade e da legalidade quando o lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária apropriada.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas se os elementos que integram os autos demonstram ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000

As violações aos requisitos previstos na legislação que trata do drawback isenção, em especial às regras da Consolidação das Normas de Drawback, Comunicado Decex n° 21/1997, impede a fruição do benefício de isenção de tributos na importação de mercadoria para reposição de estoques, fixado em Ato Concessório.

Adimplemento das obrigações não comprovado.

MULTA DE OFÍCIO. FISCALIZAÇÃO. CONSTATAÇÃO DE IMPORTAÇÃO SEM O PAGAMENTO DO II E DO IPI DEVIDOS. INCIDÊNCIA.

É cabível o lançamento da multa de ofício quando, em procedimento de fiscalização, for constado o não recolhimento dos tributos devidos na importação.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima votou pelas conclusões.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*Trata o presente processo de lançamentos inerentes ao Imposto de Importação –II e ao Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acrescidos dos juros de mora previstos no art. 61, § 3º, da Lei 9.430, de 27/12/1996, e da multa de ofício tipificada no inciso I do art. 44 do mesmo dispositivo legal.*

*Segundo o termo de fiscalização, as importações foram realizadas pela recorrente, referentes aos produtos hidróxido de sódio, tecido filtrante e polímero de poliacrilamida, procedidas através das Declarações de Importação – DI nos 97/10042815 e 98/01635908, não terem adotado as exigências legais inerentes ao Drawback Isenção, objeto do Ato Concessório nº 000198/0001275, de 15/09/1998. De acordo com a fundamentação para a formalização da exigência contra a autuada, as DIs citadas seriam “declarações com isenção de tributos... portanto, não servindo para a obtenção do ato concessório”. Ademais, o contribuinte não teria direito ao Drawback Isenção em relação ao produto “hidróxido de sódio em solução aquosa (soda cáustica)”, uma vez que as importações não teriam sido acompanhadas do pagamento prévio e integral dos tributos, para depois importar os mesmos produtos com isenção.*

*Teria havido, concomitantemente, irregularidades nas exportações e nas vendas no mercado interno, uma vez que as notas fiscais inerentes a tais operações trariam no campo relativo à descrição dos produtos a referência de que o insumo (p. ex. soda cáustica) utilizado na industrialização do produto final (p. ex. alumina calcinada) havia sido importado sob o regime de drawback, com referência, no mesmo documento, a dados relativos à quantidade consumida na produção, ao Ato Concessório e à Declaração de Importação. Segundo a autoridade lançadora (sic) “esse tipo de operação realizada*

*através das notas fiscais apresentadas não poderiam servir para a obtenção do AC de isenção, uma vez que o produto utilizado na industrialização da alumina calcinada foi importado sob o regime de suspensão de tributos (Drawback) o que não está de acordo com a legislação (anexo XI item 4.1 “a” e “b” da CND)”. E continua asseverando que “tal produto deveria ser importado com pagamento integral de tributos para que o beneficiário do regime solicitasse posteriormente o Ato Concessório de isenção”. Relata, ainda, que ditas notas fiscais estariam acompanhadas de um ou mais “avisos de irregularidade em documento fiscal”, através dos quais a empresa teria feito correções no campo “descrição”. Considerando a nota fiscal reportada exemplificativamente pela Fiscalização (fls. 427/428 – volume II), vê-se, por exemplo, a seguinte correção (sic):*

*“CONSTOU: “Soda cáustica importada sob DRAWBACK, Qnt consumida na produção...”*

*CORREÇÃO: Soda cáustica importa sob regime de DRAWBACK modalidade ISENÇÃO, A/C nº 001.97/000111-6 de 27/08/1997”*

*Em relação aos Registros de Exportação das empresas Albrás e Aluvale (fls. 136/235), não estariam consignadas nos campos 24 e 25 as informações exigidas pela legislação vigente, tais como: CNPJ do fabricante intermediário, NCM do produto intermediário utilizado no produto final, dentre outros, irregularidades as quais seriam “impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime de Drawback Isenção”, por estarem dissonantes com o item 12.3 do Título 12, bem como dos itens 4.5 e 4.6 do Anexo XI, todos da Consolidação das Normas de Drawback –CND (Comunicado DECEX nº 21, de 11/06/1997).*

*Tais irregularidades levaram à exigência do Imposto de Importação – II e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidentes sobre as importações de que tratam as 37 (trinta e sete) Declarações de Importação (DI) discriminadas às fls. 07/09, inerentes à aquisição dos produtos hidróxido de sódio (21 DI), tecido filtrante (6 DI) e polímero de poliacrilamida (10 DI), resultando na constituição dos créditos tributários já devidamente discriminados no item 1 supra.*

*Da impugnação Cientificada dos lançamentos em 30/10/2003 (fls. 05 e 29) a recorrente insurgiu-se contra a exigência, apresentando, em 01/12/2003, a impugnação de fls. 700/725 – volume III (com cópia também juntada às fls. 746/778 – volumes III e IV), onde alega basicamente o seguinte:*

*que o drawback teria sido concedido pelo DECEX, e que “muito embora, não tenha havido pagamento de tributo antecedente que vinculasse a importação na modalidade de drawback isenção, o material importado foi todo utilizado no produto lingote de alumínio que foi exportado para o exterior”, fato este não rechaçado pela Fiscalização, o que demonstraria o cumprimento da finalidade dessa modalidade de incentivo à exportação;*

*que a autuante estaria se prendendo a “questões periféricas do drawback” no intuito de desqualificá-lo para, então, cobrar os tributos, “fugindo a finalidade pública do instituto que o incentivo a exportação” (sic), afirmativa esta reforçada pelo fato de ter sido a “própria SECEX quem aceitou que a importação sob o manto de DRAWBACK Isenção não tivesse o anteparo de uma importação com pagamento de tributos”;*

*que a importação com pagamento de tributos para posterior requerimento de novo ato concessório de drawback não faria sentido para a empresa, uma vez que a mesma industrializaria apenas um produto destinado exclusivamente à exportação, fato o qual impediria a recuperação dos tributos recolhidos na operação inicial; além disso, para a glosa da isenção “a fiscalização teria que fazer um levantamento desde o início das importações realizadas pela empresa para identificar qual foi a primeira importação que foi realizada com pagamento de tributos, já que a partir daí todas as demais importações na modalidade isenção serão sempre efetuadas sem o pagamento de tributo”; teria sido com base nisso que a SECEX concedeu o benefício, e “a empresa confiando no posicionamento do órgão competente para tanto, continuou operando normalmente o drawback”;*

*com base em jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, assevera que competiria à SECEX “reconhecer a regularidade do Drawback Isenção”, e, em assim o sendo, “jamais poderia a fiscalização da Receita Federal, desqualificar a homologação do Drawback Isenção, salvo os casos específicos e legais previstos no regulamento aduaneiro”, casos os quais não teriam ocorrido; assim, “somente competiria a Receita Federal efetuar a autuação caso houvesse quebra do compromisso de exportar por parte da empresa” (sic), fato este que não teria sido constatado;*

*que estaria havendo “uma tentativa, bastante tímida da fiscalização, de comprovar a quebra do dever de exportar, com a alegação de que a empresa utilizou algumas notas fiscais emitidas pela exportadora Albras e que estas notas não poderiam ser utilizadas já que as mesmas advinham da produção de produtos produzidos com insumos que foram importados com suspensão do tributo” (sic);*

*que o Fisco não poderia glosar “as notas fiscais de exportações efetuadas pela Albrás pelo fato de terem os produtos constantes delas sido produzidos com matéria prima que foi importada com suspensão de impostos”, uma vez que “essas notas fiscais, muito embora contenham produtos que tiveram a sua produção composta com alguns componentes importados sob o manto de Drawback suspensão, as mesmas não foram utilizadas em nenhum outro processo de Ato Concessório de drawback, nem mesmo de suspensão” (sic);*

*que, pelo fato do processo industrial adotado pela empresa ser altamente dinâmico, não admitindo interrupções sob pena de*

*causar graves prejuízos financeiros, e em vista da impossibilidade de separação do estoque físico, teriam sido utilizados produtos “importados sob o manto de drawback suspensão, para comprovar um AC de Drawback Isenção”; todavia, as notas fiscais referentes aos produtos cuja industrialização fora realizada com alguns insumos importados sob o regime do drawback suspensão, não teriam sido utilizadas “em nenhum outro processo de Ato Concessório de drawback, nem mesmo de suspensão”; assevera ainda que “tais notas fiscais não serão mais utilizadas para confirmar o AC Drawback Suspensão, podendo este ser compensado com o Drawback isenção não utilizado em seu AC próprio”; com respeito a esse procedimento, ressalta, ainda, que “a alteração não acarreta prejuízos ao fisco, já que todos os produtos acabam sendo exportados no prazo a DECEX os aceita sem maiores problemas, mesmo porque o que interessa para o Governo Federal e para a própria DECEX é que as exportações sejam devidamente efetuadas e se agregue a elas valor” (sic);*

*que a fiscalização, ao limitar-se a apontar “pequenos erros nas informações prestadas ou contidas nas notas fiscais de exportação”, estaria “privilegiando o acessório (ou seja, as informações acessórias) em detrimento da informação e da comprovação principal que é a importação”; mais adiante complementa seu raciocínio esclarecendo que entende como “acessória” “a falta de informações que na alegação do Fisco fulminam a concessão do regime de Drawback”, enquanto que a obrigação principal seria a “comprovação de exportação de insumos importados sob o benefício da isenção”, o que restaria sobejamente comprovado, até porque a Fiscalização, em nenhum momento, teria afirmado que “as exportações dos produtos importados sob o regime especial de isenção não foram efetivadas”; admite, porém, que “houve alguns erros nas informações prestadas pela empresa”, os quais, todavia, jamais poderiam sacrificar o incentivo fiscal em evidência sob pena de “fazer com que o formalismo supere o substrato do instituto que é o incentivo às exportações”;*

*assevera que ao Fisco restaria examinar se o contribuinte cumpriu ou não com suas obrigações de exportar, única condição sem a qual o regime poderia ser “cassado”; assim, não poderia a Fiscalização não aceitar concessão já viabilizada em 1997, posto que o ato de “verificar ou conceder o Drawback” não seria de sua competência, mas “da autoridade de comércio exterior” e somente por ela poderia ser dito incentivo “cassado”; ademais, amparado em jurisprudência do TRF – 4ª Região, ressalta que não teria cabimento “qualquer exigência posterior à concessão do regime”, devendo, pois, eventuais exigências extemporâneas “ser rechaçada(s) pela autoridade administrativa”;*

*que, de acordo com as normas contidas no Comunicado DECEX nº 21/97, alteradas pelo Comunicado DECEX nº 30, de 13.10.97, assim como conforme fundamentação legal discriminada no lançamento, não haveria obrigatoriedade de*

*vinculação do drawback isenção a importação anterior acompanhada do prévio pagamento dos tributos incidentes sobre a mesma; ressalta ainda que as normas contidas no Comunicado DECEX em comento são de natureza meramente “instrumental e formal”, uma vez que “servem única e exclusivamente para efeito de comprovação do compromisso firmado no regime”, e que “a sua inobservância não retira o direito do contribuinte em usufruir do benefício já concedido”, posto que dito comunicado, “por ser norma inferior ao Regulamento Aduaneiro, não poderá criar situações que no regulamento não estejam dispostas ...”;*

*que “a única regra material para a obtenção do regime de isenção na importação” seria “a que prevê importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado, conforme determina o Art. 314, II do RA”;*

*que a fundamentação legal discriminada pela autoridade lançadora seria incapaz de enquadrar o fato sub examine na “hipótese de incidência” e no “fato gerador da obrigação tributária”; assevera ainda que o auto de infração seria nulo por haver infringido o art. 142 do CTN, posto que a tipificação legal seria inadequada aos fatos narrados pela fiscalização; nesse intuito, ressalta que o lançamento fora baseado na falta de pagamento de imposto, tendo o Fisco considerado, adicionalmente, “que a empresa inadimpliu o seu dever de exportar as mercadorias importadas vinculadas ao AC 0001-98/000127-5, mesmo tendo a empresa exportado todas mercadorias importadas”, inadimplência esta que teria sido resultado do “descumprimento de obrigação acessória, narrado como tal nas descrições dos fatos, mas que vem a se transformar misteriosamente em falta de pagamento de II”; em vista da alegada nulidade, destaca que o lançamento deveria ser revisto de ofício, nos termos do art. 149, IX, do CTN;*

*que “a decisão da autoridade fiscal em autuar a empresa baseada nas suas averiguações não passa de mera presunção e atenta contra o princípio da verdade material e da realidade”, posto que “a autuação desafia a própria realidade ao afirmar que o contribuinte inadimpliu o dever de exportar as mercadorias exportadas, já que todas as mercadorias importadas sob o amparo do AC 0001-98/000127-5 foram incorporadas aos produtos exportados pela Albrás ou pela Trading Aluvale”; dessa forma, “para valer a informação, a autoridade fiscal teria que efetuar um levantamento quantitativo” a fim de “verificar se as matérias primas importadas foram incorporadas aos produtos exportados (atividade que abrange 99,99 % das operadas pela empresa exportadora) ou se foram revendidas internamente ou incorporaram produtos revendidos internamente”; ressalta ainda que a Fiscalização, por não ter realizado o levantamento quantitativo de utilização dos insumos, jamais “poderia concluir pela inadimplência do dever de exportar”, já que a impugnante “comprovou perante a DECEX o cumprimento do dever de*

*exportar, muito embora, tenha falhado na organização documental dessa exportação”; e conclui afirmando que “a inadimplência do dever de exportar se dá somente nas hipóteses contidas no Regulamento Aduaneiro no seu artigo 319, as quais como visto não estão provadas pela fiscalização nem de soslaio”; que o termo de encerramento de drawback “atesta cabalmente que o dever de exportar foi cumprido na sua íntegra” (fls. 714);*

*reclama a aplicação do princípio da equivalência, uma vez que, por não ter havido prejuízo para a fazenda pública, e pelo fato de ter sido alcançada a finalidade do instituto do drawback, não haveria como se desqualificar o regime pela ausência do cumprimento de algumas obrigações “sequer reconhecidas pela SECEX”; nesse intuito, e com base em jurisprudência do TRF – 4ª Região, assevera que “se há possibilidade de se ignorar o princípio da identidade de mercadorias, quando comprovado que não houve prejuízo ao fisco e que toda a mercadoria importada foi exportada, nada mais justo que aceitar a equivalência dos atos praticados pelo contribuinte como certos para comprovação do adimplemento do drawback, afastando-se assim a autuação” (fls. 715/717);*

*que a autuação teria afrontado o princípio da legalidade restrita (fls. 718/719), segundo o qual somente se poderia exigir imposto havendo previamente lei, em sentido estrito, que estabeleça a relação jurídica tributária, criando, assim, os elementos essenciais dessa relação: hipótese de incidência, fato gerador, alíquota tributável e base de cálculo; assevera que, como no drawback isenção a suspensão da exigibilidade do tributo se daria em decorrência de lei, a revogação ou cassação do incentivo somente poderia ocorrer por meio de lei, em seu sentido formal; ressalta, ainda, que “não há na lei aduaneira de criação do DRAWBACK hipótese que autorize a fiscalização, ao seu livre alvedrio, descaracterizar o regime de suspensão de imposto em função do descumprimento da obrigação acessória e exigir o imposto devido como se a impugnante não tivesse cumprido com as determinações previstas em lei para ser beneficiada pela suspensão do imposto”; e conclui esta tese afirmando que “não se questiona a legalidade de obrigação acessória, o que se questiona é a exigência do imposto pelo seu descumprimento, haja vista que está bastante comprovado que o contribuinte exportou as mercadorias vinculadas ao ato concessório, e a hipótese narrada não se enquadra nas hipóteses legais de descaracterização do DRAWBACK para a exigência do tributo, pelo que há afronta ao princípio da legalidade”;*

*que, no regime de drawback, a hipótese de incidência do I.I. vigoraria normalmente, embora mantido suspenso o pagamento, o qual só poderia ser exigido pelo implemento de uma das condições suspensivas previstas no art. 319 do Regulamento Aduaneiro; segundo entende, a caracterização de tal condição só se daria quando os insumos importados deixassem de ser utilizados na industrialização de produtos a serem exportados, ou quando fossem empregados em desacordo com o ato*

*concessório, “consumidas no mercado interno, por exemplo”; assim, “para a contribuinte, ora impugnante, estar inadimplente com o regime seria necessário que o mesmo deixasse de empregar as mercadorias importadas no processo produtivo de bens a serem posteriormente exportados ou fossem empregadas em desacordo com o Ato Concessório” (sic), hipóteses essas que não teriam sido constatadas no caso presente; apenas “a contribuinte, inadvertidamente, não forneceu algumas informações acessórias no procedimento de fechamento do AC”; ademais, ressalta que “a lei somente autoriza a exigência dos tributos suspensos, caso ocorra a condição contida no artigo 319, I, alínea “c”, porquanto somente nesta hipótese, e, nem mais uma outra, é que os tributos devem ser exigidos conforme determina o parágrafo único do artigo acima transcrito”, contemplando ainda a possibilidade de a contribuinte regularizar, junto ao órgão concedente, qualquer outra condição prevista no ato concessório que porventura fosse descumprida, ou ainda de optar, antes do pagamento do tributo, pela regularização do drawback através de outras formas, dentre as quais “a devolução da mercadoria importada para o exterior”;*

*que “as cartas de correções emitidas pela empresa com o intuito e boa fé de corrigir elementos inexatos em seus documentos fiscais são plenamente aceitas pela administração tributária estadual, que legisla sobre notas fiscais”; defende que tais cartas “se tornaram práticas reiteradas da administração”, sendo adotadas pela Secretaria Executiva da Fazenda do Pará para afastar possíveis erros contidos nos documentos fiscais, prática esta que estaria em consonância com o art. 100 do CTN, não podendo a fiscalização desconsiderar tais documentos, posto que os mesmos “corrigem as notas fiscais que comprovam a exportação dos produtos importados que foram glosadas pela fiscalização”;*

*por fim, defende que “muito embora o principal não seja exigível por princípio da eventualidade argüi-se a impossibilidade de cobrança das multas aplicadas pela fiscalização, conforme reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes, já que estas devem ser cobradas conforme determina o artigo 59 da Lei 8383/91”.*

*Com base em tais argumentos, pede que seja requerida, de ofício, a realização de diligência “para comprovar que todas as mercadorias foram efetivamente exportadas, tendo em vista que o contribuinte não vende para o mercado interno a não ser para a exportadora Albrás”. Em sede de “preliminar” faz as seguintes solicitações e considerações (sic):*

*2) a nulidade do lançamento por falta de elemento essencial, tendo em vista que o enquadramento legal não se coaduna aos fatos descritos no auto de infração;*

*3) o lançamento desafia e ofende o princípio da legalidade;*



4) Não há ocorrência da condição suspensiva que autoriza a cobrança dos impostos suspensos pelo benefício do DRAWBACK;

5) A autuação está baseada em mera presunção fiscal;

6) A completa ausência de provas que comprovem o alegado pela fiscalização.

7) A inexistência de inadimplemento do Regime de DRAWBACK.

8) A necessidade de se declarar que a substância do drawback deve prevalecer sobre a forma.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 4196, sessão de 29/03/2004, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000*

*Ementa: DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.*

*Será indeferido o pedido de diligência quando os elementos que integram os autos revelam-se suficientes para a plena formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.*

*NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADEQUADA. INEXISTÊNCIA.*

*Não há que se falar em nulidade por infração aos princípios da tipicidade e da legalidade quando o lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária apropriada.*

*Assunto: Regimes Aduaneiros Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000 Ementa: DRAWBACK ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PRÉVIA IMPORTAÇÃO ONEROSA DOS INSUMOS. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Não há que se falar em drawback isenção sem a prévia constatação de que a importação normal dos insumos e a exportação dos produtos industrializados com os mesmos já ocorreram. Descaracterizado o incentivo, cabível a exigência dos tributos relativos às mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de drawback isenção, acrescidos dos encargos previstos em lei.*

*DRAWBACK ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE VINCULAÇÃO DA EXPORTAÇÃO A ATO CONCESSÓRIO DISTINTO DAQUELE DISCRIMINADO NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO.*

*Não há como vincular Registro de Exportação a ato concessório distinto daquele discriminado no próprio documento comprobatório da exportação.*

*MULTA DE OFÍCIO. FISCALIZAÇÃO. CONSTATAÇÃO DE IMPORTAÇÃO SEM O PAGAMENTO DO II E DO IPI DEVIDOS. INCIDÊNCIA.*

*É cabível o lançamento da multa de ofício quando, em procedimento de fiscalização, for constatado o não recolhimento dos tributos devidos na importação.*

O julgamento foi no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela empresa, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, julgar procedente o lançamento objeto da presente lide, para considerar devido o respectivo crédito tributário.

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual consigna suas razões de irresignação, conforme relatado, e que transcrevo:

*Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Fortaleza (CE), recurso voluntário foi interposto às folhas 848 a 889. Nessa petição, preliminarmente, discorre sobre:*

*(1) nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em face de ter vedado a produção de prova ao indeferir a realização de diligência oportunamente solicitada; (2) ofensa ao princípio da reserva legal, dada a ausência de "disposições do Regulamento Aduaneiro ou de outra Lei formal que obrigasse o contribuinte a cumprir" 10 o disposto nas portarias e nos comunicados Secex/Decex motivadores do lançamento do crédito tributário, bem como a inexistência de previsão legal para a penalidade aplicada: "retirada do contribuinte do regime drawback isenção"; (3) infringência ao princípio da legalidade e tipicidade tributária, pela ausência de tipificação legal correta; (4) competência do órgão concessor do benefício para revogar o incentivo.*

*No mérito, aduz: (1) inexistir obrigatoriedade de importação onerosa prévia para obtenção de drawback isenção; (2) ser exclusivamente da autoridade de comércio exterior concedente do benefício a competência para a sua revogação, desde que não fundada na exigência de obrigação estranha às exigidas na época da concessão do regime; (3) ensejar violação ao princípio da legalidade a exigência formulada pela administração e estranha ao ordenamento jurídico, caracterizada pelo fato de somente considerar válido o benefício do drawback isenção antecedido de importação onerosa anterior ao pedido do regime aduaneiro especial e a ele vinculado; (4) por força do princípio da verdade material, quebrar o dever de exportar é a única situação legal que pode cassar a concessão do benefício de drawback; (5) por força do princípio da equivalência, devem ser "considerados válidos os documentos apresentados à Decex como próprios para a comprovação do Drawback, como se nenhum erro de forma contivessem, pois [...] alcançaram a finalidade de comprovação da exportação em quantidade suficiente para a nova importação sem pagamento de*

*tributos" 12; (6) cassar o Drawback é hipótese única e exclusivamente vinculada à modalidade suspensão, prevista no artigo 319 do Regulamento Aduaneiro; (7) incentivar a exportação, com prevalência da substância sobre a forma, é a finalidade do drawback isenção; (8) embora considere inexigível o principal, pelo princípio da eventualidade, argúi a impossibilidade de cobrança das multas lançadas.*

Submetido a julgamento no CARF, na sessão de 22/05/2007, decidiu a Turma Ordinária, por maioria de votos, "acolher a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato administrativo que concedeu o regime aduaneiro especial de drawback, nos termos do voto do relator".

O acórdão nº 303-34.307 foi assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000*

*Ementa: Regime aduaneiro especial drawback. Aferição da regularidade do ato administrativo de concessão do regime. Ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal.*

*Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial drawback. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório.*

O voto condutor do acórdão assim se pronunciou:

*Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator*

*Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 848 a 889, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.*

*Versa a lide, conforme relatado, sobre o denunciado inadimplemento de condições específicas para a fruição dos benefícios do drawback, na modalidade isenção de tributos.*

*Preliminarmente, amparado no inciso VII do artigo 1º do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal 14, entendo da competência dela a fiscalização dos tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a • concessão do regime aduaneiro especial drawback, a despeito de pertencerem a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício quanto a verificação do inadimplemento dos compromissos então assumidos.*

*Nada obstante, no caso presente, os autuantes motivaram a exação em três vertentes: (1) carência de importação de hidróxido de sódio (soda cáustica) com pagamento dos tributos, "não servindo para a obtenção do ato concessório"; (2) emissão*

*do Ato Concessório (AC) da isenção findado em exportações consubstanciadas em Registros de Exportações (RE) que não guardam conformidade com a Consolidação das Normas de Drawback (CND), omitindo informações "impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime Drawback Isenção; (3) notas fiscais emitidas pela Alunorte sem o obrigatório registro das informações previstas nos anexos X e XI da Consolidação das Normas de Drawback (CND), ocorrência que "impossibilita também a concessão do AC de Isenção".*

*Por conseguinte, acolho a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato administrativo que concede o regime aduaneiro especial drawback.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência aduzindo a competência da Receita Federal para a fiscalização do cumprimento das condições exigidas pela legislação para a fruição da isenção.

O recurso especial foi admitido e submetido a julgamento na sessão de 13/09/2013, na 3ª turma da CSRF que, por maioria de votos, conheceu-o e lhe deu provimento. O acórdão nº 9303-002.111, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000*

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO.*

*É da SRF a competência legal para verificação do cumprimento dos requisitos previstos no ato concessório do benefício de drawback em complemento às meras análises documentais empreendidas inicialmente pela SECEX..*

*(...)*

No dispositivo do voto, constou a determinação de retorno dos autos para enfrentamento do mérito do recurso voluntário, que transcrevo:

*(...)*

*Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso fazendário para afastar a preliminar acatada pela Câmara a quo, a ela devendo retornar o processo para a apreciação do recurso voluntário quanto ao mérito.*

O processo retornou a esta Turma Ordinária, que na sessão de 22/10/2013, decidiu converter o julgamento em diligência para as providências, a cargo da unidade de origem, conforme o acórdão nº 3201-000.435, que transcrevo alguns de seus excertos:

*Assim sendo, em atendimento ao princípio da verdade material e da estrita legalidade, entendo pela conversão do feito em*

*diligência à repartição de origem, a fim de que se intime à SECEX/MDIC para que se digne a se pronunciar a despeito:*

*- quando da concessão do Ato Concessório de que tratam os autos, através dos quais a Recorrente promoveu a importação de produtos sob o Regime de Drawback —modalidade isenção, para comprovar se todas as mercadorias foram efetivamente exportadas, ou em que percentual; tendo em vista que o contribuinte não vende para o mercado interno a não ser para a exportadora Alumínio Brasileiro S. AAlbras, conforme alega a mesma.*

*Algumas passagens dos autos interessantes, como:*

*- da mesma forma, observo que em sede de impugnação e recurso voluntário, a mesma, apresenta notas fiscais, conforme observa o item 49 da decisão a quo:*

*(...)*

*assim como, sobre o item 48 da decisão de primeira instância, onde há observação de indicação errônea do Ato Concessório-AC, conforme:*

*(...)*

*- Enfim, se para expedição do Ato Concessório do drawback isenção, todas as mercadorias foram devidamente exportadas, utilizadas mercadorias anteriormente importadas?*

*- Inclusive, em caso positivo (de exportação), se há condição de vincular a Ato Concessório dos autos?*

*- Enfim, apresente as razões e critérios pela Secex adotados, quando da emissão do Ato Concessório (nº 000198/ 0001275, de 15/09/1998) referente a este processo.*

*Após a realização das análises solicitadas, profira parecer conclusivo.*

**Abra vista para que a recorrente se pronuncie, se entender necessário;** bem como à Procuradoria da Fazenda Nacional-PGFN, também se manifestar, se desejar.

*Concluída a diligência solicitada, retornem os autos para seguimento no julgamento por esta turma do CARF.*

Cumprida a diligência a Decex respondeu por intermédio do Ofício nº 166 (fl. 1.094/1.097) aos quesitos formulados na resolução, os quais transcrevo em suas partes que interessam ao julgamento:

*(...)*

*(...) Cabe-se esclarecer que neste ponto é importante se destacar as diferenças existentes entre as modalidades de Drawback cuja concessão é atribuída a este DECEX, quais sejam, suspensão e isenção.*

*Na modalidade suspensão, a beneficiária do ato concessório, após deferimento, tem a oportunidade de adquirir insumos com suspensão tributária para gerar, por meio de um processo produtivo, um determinado produto a exportar, ou seja, gera-se uma expectativa de produção e exportação do bem resultante do processo. Caso a produção não se concretize por algum motivo ou caso a exportação não tenha êxito, os insumos poderão ser nacionalizados, devolvidos ou destruídos, com o recolhimento dos tributos respectivos.*

*Vide o que consta do inciso I, do artigo 67 da Portaria SECEX nº 23/2011:*

*I - drawback integrado suspensão - a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado, com suspensão dos tributos exigíveis na importação e na aquisição no mercado interno na forma do art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009 e do art. 17 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010; e Em relação à modalidade isenção, a beneficiária do ato adquire os insumos com o pagamento dos respectivos tributos, produz e exporta o bem final. Após algum tempo, a mesma pleiteia a reposição dos mesmos insumos, porém sem o pagamento dos tributos.*

*Vide o que consta do inciso II, do artigo 67 da Portaria SECEX nº 23/2011:*

*II - drawback integrado isenção - a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, com isenção do Imposto de Importação (II), e com redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, na forma do art. 31 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 03, de 17 de dezembro de 2010.*

*Portanto, as exportações, na modalidade isenção, são pretéritas. A efetiva exportação é aferida por ocasião da concessão do regime, ou seja, se não ocorreram exportações não há deferimento de ato concessório e, portanto, não há reposição de insumos.*

*(...)*

*(...) na modalidade isenção os registros de exportação não se vinculam ao respectivo ato concessório, tendo em vista, a exportação pretérita. Já na modalidade suspensão, como a exportação é futura, os registros de exportação são devidamente vinculados aos seus respectivos atos na ocasião de seus registros.*

(...)

*A legislação atual não modifica de maneira substancial a legislação vigente à época em relação aos requisitos para a concessão do regime. Seguem abaixo os artigos relacionados ao Drawback Isenção previstos na Portaria SECEX n° 4 de 11 de junho de 1977.*

(...)

A Unidade de Origem elaborou Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.102/1.105) limitando-se a reproduzir as respostas da Secex aos quesitos desta Turma.

Ato contínuo foi dado ciência à contribuinte, no próprio Relatório (fl. 1.105), que não se pronunciou acerca de seu conteúdo.

A Procuradoria instada a manifestar-se, apenas corroborou os termos a informação fiscal prestada no Relatório.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

A Conselheira que inicialmente relatou o processo não mais integra este Conselho, assim, após a redistribuição coube-me a relatoria do presente processo.

Como relatado, o processo foi submetido a julgamento em colegiado do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes que, ao não enfrentar o mérito da autuação fiscal, decidiu pela ilegitimidade da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato concessório de *drawback*.

Interposto recurso especial de divergência pela PFN, e acolhendo o que se postulou, a 3ª Turma da CSRF entendeu a competência legal da Receita Federal para verificação do cumprimento dos requisitos previstos no ato concessório do benefício de *drawback* em complemento às meras análises documentais empreendidas inicialmente pela SECEX.

A decisão que constou no acórdão foi para "para afastar a preliminar acatada pela Câmara *a quo* e determinar o retorno dos autos à referida Câmara para apreciação do mérito do recurso".

Dessa forma, superada as preliminares suscitadas no recurso voluntário, cinge-se o litígio enfrentar o inadimplemento de requisitos para a fruição do benefício de *drawback* isenção, conforme acusação fiscal.

Conquanto a preliminar que fundamentou a decisão no acórdão nº 303-34.307, reformado pelo acórdão nº 9303-002.111 da CSRF, tenha abordado tão-somente a

questão atinente à competência da Receita Federal a fiscalizar e controlar a regularidade do ato concessório de drawback isenção, entendendo que outras matérias preliminares não foram enfrentadas, o que se procede a seguir.

***Preliminares (não enfrentadas no acórdão nº 303-34.307)***

***Cerceamento do direito de defesa***

Alega a recorrente que a recusa em conceder a diligência pleiteada para a comprovação de que os RE's são exclusivamente vinculados ao ato concessório fiscalizado cerceou-lhe o direito de defesa.

Sem razão a recorrente quanto à nulidade alegada.

O pedido de realização de diligência apresentado pela impugnante foi indeferido, por ser prescindível à solução do litígio.

Injustificada a realização de diligência quando os elementos constantes nos autos são suficientes à formação de convicção do julgador.

***Ofensa ao princípio da reserva legal***

A acusação de nulidade recai sobre a ausência de elemento essencial à autuação, tendo em vista que o enquadramento legal não se coaduna aos fatos descritos no auto de infração.

Quis arguir a recorrente que o descumprimento daquilo que entende "pequenas regras acessórias" carece de previsão em lei para o Fisco decretar o não cumprimento do regime de drawback.

Sem razão a recorrente, pois nos autos consta os fundamentos e enquadramento legal que nortearam a autuação fiscal.

A fiscalização apontou que a observância das regras do Regime são obrigatórias, com previsão e supedâneo legal e que o descumprimento configura as infrações previstas na legislação, em especial no Decreto-Lei nº 37/66.

***Ausência de tipificação legal correta***

Toda a argumentação despendida pela autuada no tópico envolve o adimplemento do dever de exportar.

A fiscalização demonstrou que a situação dos autos é de regime especial de drawback isenção no qual a importação de insumo utilizado, e a própria operação de exportação do produto resultante da industrialização do insumo, precedem a concessão do benefício que permite a importação com isenção para fins de reposição de estoques.

Destarte, ainda que a matéria - inadimplemento do dever de exportar - tivesse erroneamente abordada, que não é o caso, configuraria-se como questão de mérito, não de nulidade.



Por fim, acerca das nulidades, cumpre transcrever os dispositivos que regem a matéria no processo administrativo fiscal, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º (...).*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Com efeito, nulo seria o ato administrativo se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, situação que não se caracteriza nos autos. Não se colocou em dúvida a competência dos Auditores-Fiscais responsáveis pela autuação, não houve preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da autuada, capacitando-a a se defender plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

### **Mérito**

As matérias de mérito trazidas no recurso, são em sínteses irresignações quanto à autuação e ao julgamento da DRJ, a saber:

i) Do correto procedimento adotado pela recorrente. Inexistência de obrigatoriedade de importação onerosa prévia para obtenção de drawback isenção.

ii) Da necessária observância do Comunicado Decex nº 30/1997. Pedido de Drawback concedido e homologado pelo Decex;

iii) Da vinculação da administração a Lei. A empresa cumpriu com o que determina o art. 314 do RA e item 15.1 do Comunicado Decex 21/97;

iv) Quebra do dever de exportar. Única situação legal que pode cassar a concessão do benefício de *drawback*. Verdade material.

v) Do princípio da equivalência. Forma não pode prevalecer sobre o principal. Interpretação literal que deve ser usada em favor do contribuinte.

vi) Da única e exclusiva previsibilidade legal de cassação do drawback. Hipótese limitada ao drawback suspensão.

vii) Não inclusão da expressão "participação do fabricante intermediário" na DI's e REs que fizeram constar vinculação a outro AC o de n.º 1-96/142-3. Avisos de irregularidades.

viii) Drawback Isenção. Incentivo a exportação. Substância deve prevalecer sobre a forma.

ix) As multas, se devidas, seriam aplicadas conforme previsão no art. 59 da Lei nº 8.383/91.

Passo ao enfrentamento das questões que considero suficientes para fundamentar o presente voto e expor as razões de decidir. O entendimento tem amparo na jurisprudência do STF, estampada no acórdão proferido no RE nº 463.139 AgR/RJ, no julgamento de 29/11/2005:

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. OFENSA AO ART. 93, IX, DA CF/88. INEXISTÊNCIA. Acórdão recorrido que se encontra devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde o ora agravante. O órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento. Agravo regimental a que se nega provimento.*

O drawback é regime especial que concede benefícios tributários a empresas que se prestam à exportação, isto é, trata-se de um incentivo à exportação.

No drawback modalidade isenção, a lei concede a isenção de tributos na importação de mercadoria, em substituição a outra, equivalente em quantidade e qualidade, importada e utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

Denotam-se as diferenças entre as modalidades de drawback suspensão e isenção.

Regime suspensivo é aquele em que o interessado postula o regime (ato concessório) e, após concedido, importa mercadoria com suspensão dos tributos, utiliza-a na industrialização de outro a ser exportado, dentro de determinado prazo estipulado no ato concessório.

Na modalidade isenção, o importador realiza uma importação de mercadoria, totalmente desvinculada que qualquer requisito ou condição, utiliza-a na industrialização de produto e providencia a exportação; após, pleiteia ato concessório para a importação de mercadoria em quantidade e qualidade equivalente à anteriormente importada utilizada no produção de outra também exportada. Neste caso, a limitação temporal restringe-se ao prazo entre a data da concessão do regime e do registro da importação anterior.

Evidenciadas as características da modalidade isentiva do drawback, pode-se afirmar que sua natureza é de reposição de estoques, em qualidade e quantidade equivalentes aos insumos utilizados na fabricação de produto anteriormente exportado, por meio de uma importação.

Antes de aprofundar na análise da matéria litigiosa, passemos à legislação vigente à época dos fatos.

O art. 78, III do Decreto-Lei nº 37/66 é que dispõe acerca do drawback na modalidade isenção:

*Art.78 Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

*(...)*

*III isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

O Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro) trouxe a regulamentação:

#### *Capítulo IV - Drawback*

##### *Seção I*

*Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 78, I a III):*

*(...)*

*II isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;*

*(...)*

##### *Seção III - Isenção de Tributos*

*Art. 320. Na modalidade de isenção de tributos, o benefício será concedido mediante ato do qual constarão:*

- a) valor e especificação da mercadoria exportada sujeita ao regime de que trata este Capítulo;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria exportada;*
- c) valores FOB e/ou CIF da unidade de mercadoria importada;*
- d) outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.*

*As regras atinentes às modalidades de drawback foram consolidadas na Portaria*

O regime de drawback teve suas normas consolidadas no anexo ao Comunicado Decex nº 21/1997, cujos dispositivos que se aplicam ao caso seguem transcritos:

*CAPÍTULO IV - REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE ISENÇÃO TÍTULO 15 - Considerações Gerais 15.1 Na habilitação ao Regime de Drawback, modalidade isenção, somente poderá ser utilizada Declaração de Importação com*

*data de registro não anterior a 2 (dois) anos da data de apresentação do respectivo Pedido de Drawback.*

*15.2 A empresa deverá indicar a classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), a descrição, a quantidade e o valor da mercadoria a ser importada e do produto exportado, em moeda de livre conversibilidade, dispensada a referência a preços unitários.*

*1. Deverá ser observado, obrigatoriamente, o disposto no Anexo III desta CND.*

*15.3 O Pedido de Drawback poderá abranger produto exportado diretamente pela pleiteante (empresa industrial ou equiparada a industrial), bem como fornecido no mercado interno à industrial-exportadora (Drawback Intermediário), quando cabível.*

*1. Poderá, ainda, abranger produto destinado à venda no mercado interno com o fim específico de exportação, observado o disposto nesta CND.*

*15.4 A empresa deverá comprovar as importações e exportações realizadas a serem utilizadas para análise da concessão do Regime, na forma estabelecida no Título 20 desta CND.*

*15.5 No caso em que mais de um estabelecimento industrial da empresa for importar ao amparo de um único Ato Concessório de Drawback, deverá ser indicado, no formulário Pedido de Drawback, o número de registro no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC) dos estabelecimentos industriais, com menção expressa da unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) com jurisdição sobre cada estabelecimento industrial importador.*

*15.6 No exame do Pedido de Drawback, será levado em conta o resultado cambial da operação.*

*1. A relação básica a ser observada é de 40% (quarenta por cento), estabelecida pela comparação do valor total das importações, aí incluídos o preço da mercadoria no local de embarque no exterior e as parcelas estimadas de seguro, frete e demais despesas incidentes, com o valor líquido das exportações, assim entendido o valor no local de embarque deduzido das parcelas de comissão de agente, eventuais descontos e outras deduções.*

*2. Na apresentação do pleito, a interessada deverá fornecer os valores estimados para frete, seguro e demais despesas incidentes na importação pretendida.*

*15.7 A concessão do Regime dar-se-á com a emissão de Ato Concessório de Drawback.*

*15.8 O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback é determinado pela data-limite estabelecida para a realização das importações vinculadas e será de 1 (um) ano, contado a partir da data de sua emissão.*

*1. Não perderá direito ao Regime, a mercadoria submetida a despacho aduaneiro após o vencimento do respectivo Ato Concessório de Drawback, desde que o embarque no exterior tenha ocorrido dentro do prazo de sua validade.*

15.9 Qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitada, dentro do prazo de sua validade, por meio do formulário Aditivo ao Pedido de Drawback.

1. Os pedidos de alteração somente serão passíveis de análise quando formulados até o último dia de validade do Ato Concessório de Drawback ou no primeiro dia útil subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil.

*2. A concessão dar-se-á com a emissão de Aditivo ao Ato Concessório.*

15.10 Poderá ser solicitada prorrogação do prazo de validade de Ato Concessório de Drawback, desde que devidamente justificado e examinadas as peculiaridades de cada caso, respeitado o limite de 2 (dois) anos da data de sua emissão.

*1. Os pedidos de prorrogação somente serão passíveis de análise quando formulados até o último dia de validade do Ato Concessório de Drawback ou no primeiro dia útil subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil.*

*15.11 Somente será admitida a alteração de titular de Ato Concessório de Drawback no caso de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente, mediante apresentação de documentação comprobatória, na qual conste a sucessão específica dos direitos e obrigações referentes ao Regime.*

15.12 Na importação vinculada ao Regime, a beneficiária deverá observar os procedimentos constantes do Anexo IV desta CND.

*15.13 Poderá ser fornecida cópia autenticada (2ª via) de Ato Concessório de Drawback, mediante apresentação de correspondência na qual a beneficiária do Regime assuma a responsabilidade pelo extravio e pelo uso da citada cópia.*

(...)

**TÍTULO 16 - Drawback Intermediário**  
*16.1 Operação especial concedida, a empresas denominadas fabricantes-intermediários, para reposição de mercadoria anteriormente importada utilizadas na industrialização de produto intermediário fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação.*

*16.2 Uma mesma exportação poderá ser utilizada para habilitação ao Regime pelo fabricante-intermediário e pela industrial-exportadora, proporcionalmente à participação de cada um no produto final exportado.*

16.3 O fabricante-intermediário deverá apresentar os documentos comprobatórios da importação da mercadoria utilizada no produto-intermediário; do fornecimento à industrial-exportadora e da efetiva exportação do produto final.

1. Deverá ser observado o disposto nos itens 21.1 e 21.5 desta CND.

16.4 É obrigatória a menção expressa da participação do fabricante-intermediário no Registro de Exportação (RE).

16.5 Deverá ser observado, ainda, o disposto no Título 15 desta CND.

(...)

#### CAPÍTULO V – COMPROVAÇÕES (...)

##### TÍTULO 20 - Modalidade Isenção

20.1 Para habilitação ao Regime de Drawback, modalidade isenção, o Registro de Exportação (RE) não poderá ser utilizado em mais de um Pedido de Drawback, bem como não poderá estar vinculado à comprovação de outros Atos Concessórios de Drawback, Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

(...)

20.4 Para comprovação das importações, será utilizada a data de registro da Declaração de Importação (DI) ou a data do registro da Declaração da Importação pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

20.5 A empresa pleiteante deverá comprovar importações e exportações já realizadas, quando da apresentação do Pedido de Drawback, por meio do formulário Relatório de Comprovação de Drawback, devendo ser encaminhados os documentos relacionados no Título 21 desta CND.

1. A empresa deverá anexar demonstrativo das importações e exportações realizadas, obtido por meio de transação específica do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), contendo Declaração de Importação e Registro de Exportação (RE) a serem utilizados para análise do pleito.

20.6 Quando, por circunstâncias técnicas ou operacionais de uso do SISCOMEX, não for possível a obtenção dos demonstrativos de importação e exportação, as empresas deverão substituí-los na forma do Anexo IX, devendo ser encaminhados, também, os documentos relacionados no Título 21 desta CND.

(...)

#### ANEXO XI

##### UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA NO MERCADO INTERNO – Empresa de Fins Comerciais

*1. Na comprovação de exportação vinculada ao Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e isenção será aceita Nota Fiscal de venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, realizada por empresa industrial à empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, devidamente acompanhada da declaração prevista no subitem 3.8 deste Anexo.*

(...)

#### *4. MODALIDADE ISENÇÃO*

(...)

*4.5 Caberá à empresa industrial comprovar que a empresa de fins comerciais consignou, no campo 24 (Dados do Fabricante) do Registro de Exportação (RE), os dados relativos ao fabricante intermediário, para permitir sua habilitação ao Regime de Drawback, modalidade isenção, devendo estar consignado:*

*a) CGC do fabricante-intermediário;*

*b) NCM do produto intermediário utilizado no produto final;*

*c) Unidade da Federação onde se localiza o fabricante-intermediário;*

*d) quantidade do produto intermediário efetivamente utilizado no produto final;*

*e) valor do produto intermediário efetivamente empregado no produto final, convertido em dólares norte-americanos, à taxa de câmbio para compra vigente na data da emissão da Nota Fiscal de venda emitida pelo fabricante-intermediário.*

*4.6 Caberá, ainda, à empresa industrial comprovar que a empresa de fins comerciais consignou, no campo 25 (Observação/Exportador) do Registro de Exportação (RE), o número da sua Nota Fiscal de venda, bem como o número da Nota Fiscal emitida pelo fabricante intermediário.*

Da leitura da legislação acima transcrita, deve-se conduzir à interpretação dos dispositivos para se construir as normas de fruição do drawback na modalidade isenção, quanto aos requisitos e condições, e assentar algumas premissas que nortearão a análise do caso concreto.

Primeira premissa: inexigibilidade de que a importação do insumo tenha-se realizada com pagamento de tributos.

Discorri alhures que a natureza do drawback isenção é de reposição de estoques em substituição à mercadoria anteriormente importada e utilizada em outra, industrializada e exportada. Tal natureza se distingue do que se pode denominar "crédito fiscal", ou seja, a importação anterior, exatamente por se constituir um insumo utilizado em mercadoria exportada, concederia um crédito em decorrência do pagamento dos tributos que

seria "compensado" quando da obtenção de Ato Concessório e daria o direito à importação de mercadoria em equivalência de qualidade e quantidade.

Em que pese haver lógica e sentido nesta construção jurídica, tal entendimento não se extrai do texto legal. Isto porque não se encontrava expresso à época a exigência de pagamento de tributo na importação da mercadoria que se pretendia repor; ademais, não há qualquer menção ao tratamento tributário da mercadoria reposta. As disposições são claras ao utilizar expressões "equivalente", "qualidade", "quantidade" e "utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado".

Assim, nenhum outro requisito ou condição foi prescrito para a importação de mercadoria que se pleiteia o drawback isenção para a simples reposição de estoque físico, a legislação não diferenciou ou excepcionou mercadoria importada com imposição de pagamento de tributos.

Segunda premissa: Os requisitos para fruição do drawback isenção são de observância obrigatória, não se caracterizando como meras formalidades acessórias.

É da natureza das operações de comércio exterior o controle aduaneiro que não visa tão-só o pagamento de tributos, mas sobretudo garantias à sociedade, à economia, ao pleno emprego, enfim, ao próprio exercício da soberania nacional.

Quando se está diante de concessão de benefícios às operações e tributos de índole aduaneira mais evidente e necessária se torna a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, exercidos pelo Ministério da Fazenda, mediante prerrogativa constitucional (art. 237 da CF/88).

A instrumentalização desses controle dar-se-á via documental, daí não somente justificável a importância como também a obrigatoriedade dos intervenientes do comércio exterior e beneficiários de regimes tributários à prestação de informações quando prevista em lei.

Firmado nessas premissas, cabe ao beneficiário do drawback isenção, proceder conforme as exigências dos atos que disciplinam o Regime que pressupõe:

- 1) uma importação de mercadorias, que deve ser comprovada com uma Declaração de Importação (DI);
- 2) uma exportação de produto no qual se utilizem as mercadorias importadas, que deve ser comprovada com um Registro de Exportação (RE), vinculado a uma declaração de exportação que tenha sido averbada; e
- 3) uma solicitação do benefício para a SECEX, que emite um Ato Concessório, autorizando a empresa a importar com isenção as mercadorias especificadas no documento.

Percebe-se, pelo exposto, que todas as operações realizadas nas diferentes fases são documentadas. Basta, então, à fiscalização verificar se o teor dos documentos é condizente com a realidade da operação. E, para tanto, deve o fisco analisar as entradas e saídas de mercadorias, e a movimentação do estoque, para saber se houve efetivo cumprimento



de cada fase. E foi esse o objetivo do procedimento fiscal iniciado em 18/03/2003, que trata do caso em análise.

***O procedimento fiscal - Ato Concessório nº 0001-98/000127-5, de 15.09.1998***

Os autuantes motivaram a exação em três vertentes:

(1) inexistência de importação de hidróxido de sódio (soda cáustica) com pagamento dos tributos, "não servindo para a obtenção do ato concessório";

(2) emissão do Ato Concessório (AC) da isenção fundado em exportações consubstanciadas em Registros de Exportações (RE) que não guardam conformidade com a Consolidação das Normas de *Drawback* (CND), omitindo informações "impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime *Drawback* Isenção;

(3) notas fiscais emitidas pela Alunorte sem o obrigatório registro das informações previstas nos anexos X e XI da Consolidação das Normas de *Drawback* (CND), ocorrência que "impossibilita também a concessão do AC de Isenção".

A fiscalização "glosou" as isenções nas importações de hidróxido de sódio (soda cáustica) realizadas sob a fruição do Ato Concessório nº 0001-98/000127-5, com a função de repor os estoques em quantidade e qualidade equivalentes às importações de mesmas mercadorias efetuadas nas DIs relacionadas.

Os fundamentos trazidos neste voto caminham no sentido de que a legislação não exige o pagamento dos tributos nas mercadorias importadas e utilizadas como insumos na fabricação de produto exportado para a concessão da isenção de tributos das importações realizadas sob amparo de AC que visam a reposição de estoque.

Destarte, estariam sem razão os autuantes caso não se observe duas peculiaridades:

(i) a ausência de pagamento nas importações de soda cáustica, para reposição de estoque, deveu-se à fruição de regime de drawback suspensivo vigente, o que torna a utilização da mesma mercadoria impossível a dois regimes distintos. Dito isto, torna-se evidente que a importação não objetivou tal reposição, mas sim o vínculo a um ato concessório de drawback suspensão a ser fielmente adimplido.

(ii) em princípio, a legislação não veda a utilização de uma importação de reposição - com isenção de tributos - para a fabricação de produto destinado à exportação, de tal forma a comprovar os requisitos obrigatórios para fruição de novo benefício de drawback isenção, desde que factível o cumprimento, cronológico e legal, das operações (importação e exportação) de que decorrem a fruição de novo benefício.

Contudo, como bem demonstrou a fiscalização e corroborou os julgadores *a quo*, a recorrente não faz jus ao benefício de drawback isenção nas operações por si realizadas ou com sua participação.

Seguem-se os fundamentos para manter na íntegra a autuação fiscal.

a. A importação de hidróxido de cálcio (soda cáustica) não sofreu tributação em razão da operação estar amparada pelo benefício de drawback suspensão.

Uma mesma importação não poderá ser fundamento para fruição de dois benefícios; dará amparo a somente, que entendo no caso, o da suspensão em razão do vínculo.

b. O hidróxido de cálcio (soda cáustica) importado foi utilizado na produção de alumina calcinada; esta revendida no mercado interno à indústria-exportadora na utilização como insumo em produto destinado à exportação. Contudo, nas notas fiscais emitidas nessas operações, bem como nos Registros de Exportações das empresas Albrás ou Aluvale, deixaram de cumprir os requisitos para fruição do drawback isenção, quais sejam, as prestações de informações necessárias à fiscalização e controle previstos na CND: itens 4.1, "a" e "b" do anexo XI; 12.3 do Título 2; 4.5 e 4.6 do Anexo XI (ausência de registros nos campos 24 e 25 dos REs - CNPJ do fabricante intermediário, NCM do produto intermediário, quantidade e valor do produto intermediário efetivamente utilizado no produto final).

A omissão (nas NFs e REs) das informações ou sua prestação em desacordo com a legislação impedem a aceitação das exportações como comprovação para a concessão e fruição do drawback isenção.

c. As notas fiscais de venda da alumina calcinada, industrializada com a soda cáustica importada, destinada a industrial-exportador, consignaram a utilização do insumo em AC vigente diferente do aqui auditado, o que denota sua importação sob o regime de drawback para reposição de estoque anteriormente suprido; ademais, como apontado pelo Fisco, descumpridos preceitos do Anexo XI da CND, que trata da utilização da nota fiscal de venda no mercado interno, em especial os do item "4".

Melhor exemplificando com uma operação que se encontra às folhas 444/445:

- em 09/07/1997, registrou-se a DI nº 97/552145-0, com a importação de soda cáustica para reposição de estoque, ou seja com isenção, amparada pelo Ato Concessório nº 001.97/000111-6, de 27/08/1997 (fl. 445);

- em 27/08/199, obteve-se o Ato Concessório nº 001.97/000111-6;

- em 08/09/1999, emitiu-se a NF nº 1.400 para a venda de alumina calcinada, industrializada com a soda cáustica importada em 09/07/1997.

A operação não poderia estar amparada pelo drawback isenção, vez que, segundo sua metodologia, a importação de insumo utilizado na fabricação de produto, bem como a exportação deste devem preceder o ato concessório. Como se vê, o AC foi concedido entre a importação e a exportação, descumprindo o regime.

Neste mesmo raciocínio, e diversamente do pretendido pela recorrente, o AC nº 0001-98/000127-5, de 15.09.1998, igualmente não ampararia futura importação com isenção, para fins de reposição de estoques, pois ausente, à data de concessão, a necessária exportação de produto fabricado com o insumo cujo benefício se pretendia.

Em relação às importações de tecido filtrante” e “polímero de poliacrilamida o descumprimento ao AC referem-se, exclusivamente, às irregularidades quanto às NFs e aos REs, conforme explicitado.

### ***Aplicação da multa de ofício***

Concordo integralmente com os fundamentos e decisão exarada no voto proferido no acórdão da DRJ nº 4196, quanto à exigência da multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 8.4320/96, e não aquela suscita pelo recorrente, como sendo a do art. 59 da Lei nº 8.383/91 Assim, peço vênia para reproduzir aquele voto fazendo-o minhas razões de decidir com relação à multa de ofício aplicada:

*Uma vez demonstrada a procedência da exigibilidade do II e do IPI incidentes sobre as importações cujo incentivo do drawback isenção não foi reconhecido, resta examinar se assiste razão à contribuinte quando esta defende que as multas aplicadas pela fiscalização são improcedentes, uma vez que reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes estabeleceria que tais multas deveriam ser exigidas segundo o art. 59 da Lei 8.383/91.*

*Segundo os demonstrativos de multa e juros de mora que fazem parte dos autos de infração lavrados contra a recorrente (vide fls. 27 e 40), a multa lançada foi tipificada no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 (multa de 75% nos casos de lançamento de ofício quando constatada a falta de pagamento, dentre outras hipóteses), enquanto os juros moratórios (não contestados) foram exigidos com base no art. 61, § 3º, do mesmo diploma legal (juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC).*

*Por sua vez, o art. 59 da Lei 8.383, de 30/12/1991, dispõe o seguinte, textualmente:*

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.*

*§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.*

*Da análise dos ditames legais acima delineados em relação à realidade fática, vê-se que a tipificação utilizada pela autoridade lançadora foi absolutamente adequada ao caso concreto, posto que **a multa exigida pelo Fisco foi lançada de ofício**, hipótese de que trata o caput do art. 44 da Lei 9.430/96. O art. 59 da Lei 8.383/91, por sua vez, é restrito aos casos de recolhimento*

*espontâneo por parte do contribuinte, condição na qual não se emoldura o caso ora em análise.*

*Assim, como as importações realizadas pela suplicante não foram acompanhadas do devido recolhimento dos tributos incidentes sobre a mesma, e tendo em vista que tal irregularidade foi apurada pela Administração Tributária em procedimento de fiscalização, portanto, ex officio, vê-se como correta a aplicação da multa de ofício exigida com base no art. 44 da Lei 9.430/96. A tipicidade é clara, evidente; não é outra coisa senão a aplicação da hipótese normativa ao caso concreto, donde se conclui pela plena legalidade da exigência dos encargos referenciados, não havendo, pois, nenhuma emenda a ser feita no auto de infração ora contestado.*

Dessa forma, em razão da exigência da diferença de tributos em procedimento de ofício pertinente a aplicação da multa de ofício no patamar de 75%, prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.

### **Conclusão**

De todo o exposto acima, restaram comprovadas violações aos requisitos previstos na legislação que trata do drawback na modalidade isenção, em especial às regras da Consolidação das Normas de Drawback, Comunicado Decex nº 21/1997, que a recorrente não logrou demonstrar o adimplemento de suas obrigações.

Portanto, ao analisar as matérias suscitadas, REJEITO as preliminares de nulidade e, no mérito, voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Paulo Roberto Duarte Moreira